

# PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA<sup>\*</sup>

Everardo Maciel

---

## RESUMO

Discorre sobre a importância da reforma tributária, concebendo-a como tema prioritário e inadiável na agenda política brasileira.

Ressalta que, apesar da relevância do assunto e dos inúmeros debates acerca do tema, este é tratado de forma superficial, tornando precária a disponibilidade dos dados sobre a real situação fiscal do País.

Aduz que a tributação da renda, do patrimônio e do consumo constituem as bases clássicas do sistema fiscal e cita como exemplos dessas bases, respectivamente, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, o qual, a partir de 1995, sofreu profunda modernização, tornando-se paradigma no mundo; o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, que funciona como instrumento auxiliar de implementação das políticas fundiária e ambiental; e o ICMS, individualmente o mais expressivo tributo brasileiro.

Por fim, enfatiza a necessidade de implementação da reforma tributária de forma gradual e metodológica, por representar uma mudança ajustada às circunstâncias brasileiras. Ademais, afirma ser imprescindível uma ampla reestruturação do gasto público nacional, bem como a permanente modernização da administração tributária.

## PALAVRAS-CHAVE

Reforma tributária; sistema fiscal; tributação de renda; IRPJ; ITR; ICMS; administração tributária.

---

<sup>\*</sup> Conferência proferida no "Seminário sobre a Reforma Tributária", realizado pelo Centro de Estudos Judiciários, nos dias 20 e 21 de março de 2003, no auditório da Seção Judiciária do Ceará, Fortaleza-CE.

**A** agenda política brasileira contemporânea elegeu a reforma tributária como tema prioritário e inadiável. Não sem razão, pois política tributária tem repercussões imediatas no equilíbrio fiscal, no controle da inflação, no financiamento público do desenvolvimento, nos fundamentos requeridos para as inversões privadas, domésticas e estrangeiras etc. Além disso, afeta diretamente o equilíbrio social – questão de enorme relevância, especialmente em países como o Brasil que, infelizmente, exibem desarrazoadas concentrações de renda e de riqueza. Por tudo isso, a política tributária se sujeita a um permanente debate, propiciando o surgimento de teses que vão desde o absoluto conservadorismo em relação à situação vigente até a reformulação completa do sistema tributário brasileiro, admitida entre esses dois extremos uma ampla variedade de proposições.

Malgrado sua importância, a questão tributária é tratada frequentemente de maneira muito superficial, dando lugar a propostas inconsistentes, pouco ou mal elaboradas ou descompromissadas com a realidade. Esse quadro resulta, basicamente, da ausência ou da indisponibilidade de dados relativos à realidade tributária brasileira. De fato, só recentemente tornaram-se disponíveis informações tributárias confiáveis, em nível de desagregação apropriado para realização de análises mais profundas ou para formulação de propostas. Antes do Plano Real, o próprio processo de inflação crônica tornava inviável o fornecimento ou o aproveitamento de dados tributários. Após 1995, foram necessários alguns anos para a construção de séries que possibilitem algum tipo de análise. Tal fato, em boa medida, explica a tendência de muitos tributaristas brasileiros em abonarem propostas que correspondem a meras transposições de modelos adotados em outros países, sem a indispensável adequação à realidade local.

Nesse contexto, é inevitável que a reforma tributária assuma caráter extremamente controverso. Consenso existe tão-somente quanto à necessidade de proceder-se a algum tipo de mudança no sistema tributário brasileiro. Quanto aos possíveis encaminhamentos e às possíveis opções, há grandes divergências, que não se explicam apenas por diferentes concepções técnicas, mas sobretudo porque reforma tributária encerra, em verdade, os mais diferentes tipos de conflitos distributivos.

Com efeito, as discussões sobre reforma tributária revelam um conflito entre a demanda por bens e serviços públicos e a elevação da carga tributária. Todos desejam bons serviços de saúde, boa infra-estrutura rodoviária, educação pública de boa qualidade, segurança pública eficaz etc., desde que não resultem em aumento dos tributos. Sem lugar a dúvidas, o desejável seria bons serviços públicos e baixa pressão fiscal. Esse cenário, entretanto, nem sempre é possível, especialmente em um país como o Brasil, onde existem grandes demandas sociais insatisfeitas e má distribuição de renda.

De igual modo, reforma tributária se associa a típicos conflitos de renda, nem sempre solúveis à luz de conceitos como capacidade contributiva, progressividade etc. Sem embargo, firma-se cada vez mais a convicção de que a capacidade contributiva é um princípio normativo

“a tributação deve ser utilizada para correção das disparidades inter-regionais de renda”; “a União é a guardiã do equilíbrio fiscal nacional” etc.). Por fim, essas disputas resultam em um verdadeiro conflito de razões, cuja solução exigiria um aumento da carga tributária agregada.

As controvérsias sobre a reforma tributária são, também, alimentadas por proposições que tendem a recepcionar conceitos e modelos adotados em outros países, sem o necessário ajustamento às circunstâncias históricas, culturais, sociais e econômicas do País.

Não existem paradigmas tributários universais. Todos eles foram construídos a partir de determinadas hipóteses, não necessariamente verificáveis em todos os países. Assim, por exemplo, as restrições que a literatura especializada faz aos denominados “impostos em cascata” somente são admissíveis em condi-

---

**Malgrado sua importância, a questão tributária é tratada frequentemente de maneira muito superficial, dando lugar a propostas inconsistentes, pouco ou mal elaboradas ou descompromissadas com a realidade. Esse quadro resulta, basicamente, da ausência ou da indisponibilidade de dados relativos à realidade tributária brasileira.**

---

positivo e que o legislador, ao fixar a renda tributável, implicitamente tomou em conta a capacidade contributiva. Já a progressividade admite tamanha elasticidade conceptual que se torna conceito pouco operativo. Assim, conquanto a capacidade contributiva e a progressividade sejam conceitos pouco funcionais, os debates sobre a reforma tributária envolvem questionamentos sobre a incidência social dos tributos.

Ainda no plano dos conflitos distributivos, ocorrem acirrados embates dentro do próprio Estado. Há disputas sobre a partilha de rendas entre a União, os estados e os municípios, entre estados consumidores e produtores, entre estados pobres e ricos etc. Há uma abundância de alegações em favor de todas as teses (“a arrecadação do ICMS interestadual deve ser destinada ao estado onde ocorre o consumo”; “é indispensável aumentar a desconcentração tributá-

ções que presumem a inexistência de sonegação. A evasão fiscal, em termos tributários, representa a mais nociva distorção alocativa. Mormente nos países em desenvolvimento, o legislador, ao modelar um sistema tributário, deve levar em consideração os riscos de sonegação inerentes à própria concepção do tributo.

Nos países em desenvolvimento, o peso dos fatores circunstanciais levou autores, como Fritz Neumark<sup>1</sup>, a ressaltar a prevalência do princípio da factibilidade na construção dos modelos tributários. José Casalta Nabais, renomado tributarista português, perfilha a mesma tese, ao assinalar: *Dominado por fenômenos de massa, o direito dos impostos está particularmente condicionado pelo princípio da praticabilidade, donde decorre que os limites materiais da tributação não possam ser levados tão longe quanto, prima facie, seria defensável*<sup>2</sup>. À luz desses entendimentos, não há

como se falar em reforma tributária “possível”, porque nesse caso haveria de se admitir, por oposição, uma reforma tributária “ideal”. Em países como o Brasil, a reforma tributária ideal é a possível – a mudança necessária ajustada às circunstâncias brasileiras.

A reforma tributária não deve pretender uma reestruturação completa do sistema tributário nacional. O atual modelo tem defeitos assim como tem virtudes, admiradas em outros países. Apenas à guisa de exemplo, cita-se a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, hoje verdadeiro paradigma internacional. Não deve, tampouco, ser compreendida como um evento, um fato histórico marcante. Ao contrário, a reforma tributária deve ser entendida como um processo de contínuo ajustamento às novas circunstâncias – quanto mais permanente, menos drástico e inconveniente será. Esse processo continuado é comum à maioria dos países, não sendo, portanto, inusitado ou estranho.

Isso posto, no meu entender, a reforma tributária brasileira deve ser seletiva e profunda, factível e permanente, equilibrada e bem fundamentada.

Definidos alguns contornos conceituais da reforma tributária brasileira, aflora inevitavelmente a histórica indagação – o que fazer? Antes de respondê-la, todavia, cabe perquirir o que foi feito nos anos recentes, em termos de reforma tributária.

As bases impositivas clássicas são: renda, patrimônio e consumo. Ao menos em relação à renda e ao patrimônio, o Brasil experimentou, nos últimos anos, uma inequívoca modernização tributária.

A partir de 1995, fez-se provavelmente uma das mais profundas mudanças na história da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Essas mudanças tiveram como fundamento a necessidade de ajustar a legislação brasileira às antigas demandas por neutralidade e simplicidade e aos novos requisitos ditados pela globalização. Nesse contexto, merecem destaque as seguintes alterações:

a) eliminação da correção monetária dos balanços, instituto que tornava a administração do imposto extremamente complexa, tanto para o fisco quanto para o contribuinte, produzia injustiças fiscais à medida que protegia precisamente os setores mais organizados da economia em detrimento dos demais, e, finalmen-

te, representava uma idiossincrasia tributária incompatível com a legislação de outros países;

b) introdução da tributação em bases mundiais, dos preços de transferência e dos paraísos fiscais, o que permitiu inserir o Brasil, sob o ponto de vista tributário, no mundo globalizado;

c) instituição dos juros remuneratórios do capital próprio com tributação isonômica em relação aos juros de empréstimos, o que possibilitou um tratamento tributário equânime entre o capital próprio e o capital de terceiros;

d) equalização do tratamento tributário dispensado às empresas financeiras e não-financeiras, e aos investimentos na atividade produtiva e no mercado financeiro;

e) implantação de um modelo tributário específico e simplificado para as pequenas e microempresas (Simples).

A tributação do patrimônio, a despeito de cada vez menos importante no contexto das políticas tributárias modernas, foi objeto de significativo aperfeiçoamento no que concerne ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), à medida que foi realçado o seu papel como instrumento auxiliar de implementação das políticas fundiária e ambiental.

Ao contrário do que ocorreu com a renda e o patrimônio, a tributação do consumo requer importantes, ainda que singulares, modificações. Como fato relevante recente, há apenas de salientar a reestruturação do PIS, cuja tributação incluiu o valor agregado como hipótese de base de cálculo, coexistindo harmonicamente com incidências monofásica e cumulativa. Construiu-se, portanto, um modelo que propicia, como prescreve velho ensinamento, unidade na diversidade.

A reforma na tributação do consumo inscreve-se, de plano, como o principal objeto de uma proposta de reforma tributária. A prioridade, nesse quadro, é o ICMS, individualmente o mais expressivo tributo brasileiro.

As dificuldades do ICMS advêm, decerto, de suas origens. Ao conferir titularidade estadual ao então ICM, predecessor do atual ICMS, incorreu-se em erro histórico, especialmente pelas dificuldades concernentes à desoneração das exportações e à aplicação de regras de origem ou destino na apropriação das receitas vinculadas a operações interestaduais. Nenhum país que adota impostos sobre valor agregado na tri-

butação do consumo comete sua titularidade a entidades subnacionais, justamente pelos problemas que surgem na exportação para o exterior e nas operações interestaduais. O Brasil é, nesse caso, a única exceção no universo dos países que elegeram o valor agregado como base de cálculo na tributação do consumo. Esse fato, todavia, passou a integrar a realidade política nacional, não sendo realista cogitar alterá-lo, para não falar de posições mais extremadas que entendem tratar-se de modificação que afetaria o próprio pacto federativo.

É sensato, portanto, admitir, como hipótese, a titularidade estadual do ICMS. Essa restrição não pode ser entendida, contudo, como impedimento para importantes aprimoramentos no imposto. É possível aperfeiçoá-lo, sem a ruptura da atual estrutura de federalismo fiscal. Em relação ao ICMS, a reforma tributária deveria abranger os seguintes objetivos:

a) fixação de alíquotas uniformes, em todo País, pelo Senado Federal, segundo as classes de mercadorias ou de serviços definidas em lei complementar, o que permitiria estabelecer-se, de forma consistente, uma política nacional de tributação do consumo, integrada com o Mercosul;

b) instituição de um regulamento único, aprovado pelos estados, eliminando a babel tributária, decorrente da existência de 27 distintas legislações do imposto;

c) eliminação dos incentivos fiscais, inclusive os decorrentes de financiamentos à conta do orçamento público, com vistas a erradicar as diferentes formas de guerra fiscal;

d) adoção de mecanismos eficazes na administração de créditos acumulados;

e) integral desoneração das exportações, em virtude de norma insculpida no texto constitucional;

f) definitividade na cobrança do imposto mediante substituição tributária.

Ainda com o melhor fundamento doutrinário, a adoção do princípio do destino na legislação do ICMS não deve merecer atenção prioritária, por conta das grandes repercussões no equilíbrio fiscal dos estados exportadores líquidos, o que poderia findar em aumento injustificado da carga tributária agregada, para não falar das enormes dificuldades operacionais para implementar essa regra. A melhor solução parece ser a manutenção do vigente critério misto, origem e destino.

A partir da experiência prove-niente da implantação das novas regras de tributação do PIS, poder-se-ia, em curto prazo, com base em legislação infraconstitucional, estendê-las à Cofins, procedendo-se a uma acurada quantificação da alíquota aplicável e a um reexame dos agregados utilizados na determinação da base de cálculo.

Na tributação da renda, con-quanto menos relevante que as alterações na tributação do consumo, algo pode ser feito no propósito de aperfeiçoar a legislação.

No que se refere ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), seria recomendável:

a) criar alíquotas marginais mais elevadas que a máxima hoje existente, com o objetivo de conferir maior progressividade na tributação;

b) converter as hipóteses de tributação exclusiva na fonte em relação aos juros remuneratórios do capital próprio e às aplicações no mercado financeiro e em cadernetas de poupança em mera antecipação do imposto, bem como tributar na pessoa física os resultados distribuídos pela pessoa jurídica, com correspondente dedução no IRPJ, visando a ampliar os graus de personalização do imposto.

Além disso, as bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o IRPJ incidentes sobre prestadores de serviço que optaram pelo regime do lucro presumido deveriam ser revistas de modo a assegurar neutralidade em relação à tributação das pessoas físicas que exercem as mesmas atividades.

*Last, but not least*, particular atenção deve ser conferida à tributação incidente sobre a folha de salário – nomeadamente a contribuição patronal devida à Previdência Social e às contribuições para-fiscais. Nada mais ultrapassado do que contrapor tributo e emprego, especialmente nos países em desenvolvimento. Mais lamentável ainda quando se sabe que essa forma de tributação não pode ser objeto de desoneração nas atividades de exportação.

A solução, no caso, seria a adoção de um modelo análogo ao estabelecido na nova tributação do PIS. Afastado, porque inaplicável, o tratamento monofásico, o que se propõe seria um regime harmônico com incidência sobre valor agregado e incidência opcional sobre a receita bruta.

Da mesma forma que a tributação do PIS e da Cofins, esse mo-

delo deveria ser experimentado, primeiramente, nas contribuições para-fiscais, menos expressivas no quadro fiscal, para posteriormente ser estendido às contribuições patronais devidas à Previdência Social.

Como salientado, a implementação da reforma tributária deve seguir a trilha do gradualismo. São demasiadas arriscadas mudanças abruptas. A execução de medidas na área tributária gera ações e reações que são imprevisíveis, em uma formulação abstrata. Convém, por conseguinte, que se observe a metodologia de ensaio e erro, com o propósito de prevenir a ocorrência de situações indesejadas.

A guisa de comentário final, cabe registrar que reforma tributária não pode nem deve ser entendida como panacéia para os problemas econômicos nacionais. Tem obviamente sua importância, nem maior nem menor que outras tantas políticas macroeconômicas – cambial, monetária, creditícia etc. Ressalte-se, também, que a reforma tributária não dispensa uma ampla reestruturação do gasto público nacional, desde a própria delimitação da atividade pública até a discriminação de encargos públicos na Federação – tarefa árdua, complexa e intrincada, nem por isso adiável. Por fim, nenhuma reforma tributária será eficaz se não for acompanhada de uma permanente modernização da administração tributária. Muitos, entre os quais me incluo, entendem que tão importante quanto uma boa política tributária é uma eficiente administração tributária.

## NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- 2 NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

## ABSTRACT

The author discourses on the importance of the tax reform, conceiving it as a theme which has priority and cannot be postponed in the Brazilian political agenda.

He enhances that, nevertheless the relevance of the subject and the uncountable debates regarding the matter, this is handled on a superficial way, making precarious the availability of data about the real tax situation of the country.

He also adduces that the taxation of income, of assets and of consumption constitutes the classical bases of the tax system and mentions as examples of these bases, respectively, the Corporate Income Tax- "IRPJ", which has suffered profound modernization since 1995, becoming a paradigm in the world; the Tax on Rural Properties – "ITR", which functions as an auxiliary instrument of implementation of environmental and agrarian policies; and the "ICMS", individually the most expressive Brazilian tax.

To conclude, he emphasizes the necessity of implementing the tax reform in a gradual and methodological way, because it represents a change to the Brazilian circumstances. Moreover, he states that not only a wide re-organization of the government expenditures is essential, but also the permanent modernization of the tax administration.

KEYWORDS – Tax reform; tax system; taxation of income; "IRPJ"; "ITR"; "ICMS"; tax administration.

Everardo Maciel é Técnico de Pesquisa e Planejamento do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada/IPEA.